

RENTA - ACTUAL LEY SOBRE IMPUESTO A LA - ART. 14, LETRA A), N°, LETRA C), ART. 38 BIS, ART. 56 - CIRCULAR N° 10, DE 2015. (Ord. N° 3306, de 16-12-2016)

APLICACIÓN DEL IMPUESTO ÚNICO DE 35% ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 38 BIS DE LA LIR, A APLICAR A LA FECHA DE TÉRMINO DE GIRO, EN LA SITUACIÓN QUE INDICA.

Se ha solicitado un pronunciamiento a este Servicio, respecto de la aplicación y determinación del impuesto único de 35%, establecido en el artículo 38 bis de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que aplica sobre las utilidades tributables pendientes de retiro o distribución a la fecha de término de giro.

I.- ANTECEDENTES.

Señala que en el marco de una reorganización societaria y en su calidad de socio mayoritario de una sociedad de inversiones, en conjunto con los demás socios, están evaluando reinvertir el 100% de sus utilidades tributables en una sociedad, que luego de un mes, someterán al trámite de término de giro.

Respecto de dicha situación formula las siguientes consultas:

Si para los efectos de determinar la base imponible del impuesto previsto en el artículo 38 bis de la LIR, la sociedad que recibe la reinversión, debe considerar como base imponible del impuesto de 35%, el total de las utilidades reinvertidas, o sólo debe incluir aquellas que entre la fecha de la reinversión y el término de giro, ha mediado un plazo determinado.

Si la tasa promedio que debe considerarse para hacer valer el crédito, es la que resulta de dividir por tres, independientemente de que algún ejercicio uno de los socios estuvo afecto a tasa 0. Es decir, si la tasa es 0%, 5% y 7%, la tasa promedio deberá ser 4%, y no 6%.

Que el Impuesto Global Complementario que se determine al suscrito y a cada uno de sus socios, gozarán del Crédito por Impuesto de Término de Giro con tasa del 35% que se pague, en proporción a su participación.

Que la participación que se considera es la que existe a la fecha de la reinversión, y no la que existía con antelación a ella.

II.- ANÁLISIS.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014[1], los contribuyentes obligados a declarar su renta efectiva según contabilidad completa, que pusieran término a su giro, debían considerar retiradas o distribuidas las rentas o cantidades determinadas a esa fecha, en la forma prevista en la letra c), del N° 3, de la letra A), del artículo 14 de la LIR, o en el inciso 2° del artículo 14 bis de la misma Ley, según correspondiera, incluyendo las del ejercicio, debiendo tributar respecto de ellas con un impuesto de 35%, el cual tendría el carácter de único respecto de la empresa, empresario, socio o accionista, no siendo aplicable a ellas lo dispuesto en el N° 3, del artículo 54 de la LIR.

No obstante, agregaba el inciso 3° de este artículo, que el empresario, socio o accionista, podría optar por declarar las rentas o cantidades referidas, como afectas al Impuesto Global Complementario del año del término de giro de acuerdo con las siguientes reglas:

A estas rentas o cantidades se les aplicaría una tasa de Impuesto Global Complementario equivalente al promedio de las tasas más altas de dicho impuesto que hubieren afectado al contribuyente en los tres ejercicios anteriores al término de giro. Si la empresa a la que se pone término hubiere tenido una existencia inferior a tres ejercicios el promedio se calcularía por los ejercicios de existencia efectiva. Si la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en el que se le pone término de giro, entonces las rentas o cantidades indicadas tributarían como rentas del ejercicio según las reglas generales.

Las rentas o cantidades indicadas gozarían del crédito del N° 3, del artículo 56 de la LIR, el cual se aplicaría con una tasa de 35%. Para estos efectos, el crédito debía agregarse en la base del impuesto en la forma prescrita en el inciso final, del N° 1 del artículo 54 de la misma Ley.

Por su parte, la letra c), del N° 1, de la letra A), del artículo 14 de la LIR[2], según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, establecía que las rentas que retiraran para invertir en otras empresas obligadas a determinar su renta efectiva por medio de contabilidad completa con arreglo a las disposiciones del Título II de la LIR, no se gravarían con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según correspondiere, mientras no fueren retiradas de la sociedad que recibía la inversión o fueren distribuidas por ésta. Las inversiones a que se refería dicha norma, sólo podían efectuarse mediante aumentos efectivos de capital en empresas individuales, aportes a una sociedad de personas o adquisiciones de acciones de pago, dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se efectuó el retiro.

Conforme a lo anterior, cabe precisar que la base imponible del impuesto único de 35% establecido en el artículo 38 bis de la LIR, se encontraba conformada por las utilidades acumuladas en la empresa a la fecha de término de giro que debieron registrarse en el Fondo de Utilidades Tributables, incluyendo dentro de éstas, aquellas que hubieren sido recibidas como aportes a la sociedad de personas mediante el mecanismo de reinversión de utilidades tributables, siempre que éstas hubieren cumplido con los requisitos legales.

Para los efectos señalados, la Ley no establecía un plazo mínimo entre la fecha en que se materializaba la reinversión y el término de giro de la empresa, y por tanto, en principio, debían considerarse dichas cantidades dentro de las utilidades gravadas con el impuesto de 35%.

No obstante lo anterior, debe tenerse presente que para la procedencia de los beneficios, franquicias o excepciones que las normas tributarias disponen, junto con cumplirse los requisitos formales que la Ley establece, debe también darse cumplimiento al objeto que éstas persiguen. En ese sentido, cabe destacar que el objeto del mecanismo de reinversión de utilidades tributables que la LIR contempla, el cual permite postergar la tributación con el Impuesto Global Complementario o Adicional, según corresponda, hasta el momento en que dichas rentas sean a su vez retiradas desde la empresa receptora de la reinversión, es justamente aplicar recursos efectivos desde una empresa a otra, en este caso, mediante un aporte de capital, para que ésta última desarrolle sus actividades con un mayor capital aportado, generando con ello una mayor rentabilidad a sus dueños .

En la situación descrita se aprecia que el objeto que pretende atribuirle a la reinversión de utilidades planteada, sería exclusivamente el de trasladar utilidades tributables desde una empresa a otra, para gravar dichas rentas con un régimen tributario más ventajoso que el del retiro de las utilidades tributables, como sería aquel resultante de aplicar lo dispuesto en el artículo 38 bis de la LIR a tales sumas. Se arriba a la conclusión anterior, pues, según describe, efectuada la reinversión, la empresa receptora procedería al término de sus actividades dentro del plazo de 1 mes, circunstancias que en principio no se condicen con el objeto que la Ley ha considerado para la reinversión de utilidades, mediante el aporte de capital efectuado a la empresa para el desarrollo de la actividad de la misma.

Ahora bien, atendido que dicha circunstancia es una cuestión de hecho, ésta debe ser apreciada en la instancia de fiscalización respectiva, reiterándose que para la procedencia de la reinversión como franquicia tributaria, han de cumplirse tanto los requisitos formales que la Ley establece como aquellos que atienden al objeto de la misma.

Por otra parte, se hace presente que a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, entró en vigencia un nuevo artículo 38 bis[3] de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula el tratamiento impositivo que afecta a las utilidades acumuladas en las empresas que se encuentran pendientes de tributación al momento del término de su giro.

La referida modificación, en lo pertinente, establece que las rentas o cantidades que deberán considerarse retiradas o distribuidas corresponderán a la cantidad mayor, entre las utilidades tributables, registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y el Fondo de Utilidades Reinvertidas[4] (FUR), o la diferencia que resulte de comparar el valor del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a la fecha de término de giro según lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41, más los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha; y la suma del saldo positivo del Fondo de Utilidades No Tributables[5] (FUNT) y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumento y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos debidamente reajustados. Para estos efectos no se considerarán aquellas cantidades que hayan sido financiadas con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de la LIR.

En cuanto a la opción que tiene el empresario, socio o accionista para declarar las rentas o cantidades como afectas al impuesto Global Complementario del año del término de giro, la tasa promedio que se aplicará sobre las cantidades gravadas con el impuesto de tasa de 35%, se determinará considerando los seis ejercicios anteriores al término de giro, salvo que la empresa hubiera existido sólo durante el ejercicio en que se pone término de giro, circunstancia en la cual las rentas o cantidades tributarán como rentas del ejercicio según las reglas generales. Las instrucciones vigentes sobre la materia fueron impartidas mediante Circular N° 10, de fecha 30 de enero de 2015.

Finalmente, se hace presente que las reinversiones de utilidades percibidas por las empresas durante los ejercicios 2015 y 2016, forman parte del registro FUR, y en consecuencia, conformarán la base imponible del impuesto de término de giro, de acuerdo al nuevo artículo 38 bis vigente en el período recién señalado.

III.- CONCLUSIÓN.

De acuerdo con lo establecido en los artículos 14 y 38 bis de la LIR, y conforme con las instrucciones impartidas sobre el particular por este Servicio[6] [7], a continuación se responde a sus consultas en el mismo orden en que éstas fueron formuladas:

a) La base imponible del impuesto único de 35% establecido en el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, se encontraba conformada por las utilidades acumuladas en la empresa a la fecha de término de giro que debieron registrarse en el Fondo de Utilidades Tributables, incluyendo dentro de éstas, aquellas que hubieren sido recibidas como aportes a la sociedad de personas mediante el mecanismo de reinversión de utilidades tributables que hubieren cumplido con los requisitos legales.

Si la reinversión de utilidades tributables cumplió o no con los requisitos legales, tanto aquellos formales como aquellos que atienden al objeto de dicha franquicia, es una cuestión de hecho que debe ser apreciada en la instancia de fiscalización respectiva.

En cambio, la base imponible del impuesto de 35% establecido en el artículo 38 bis de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, está conformada por la cantidad mayor entre las utilidades tributables, registradas en el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) y el Fondo de Utilidades Reinvertidas (FUR), o la diferencia que resulte de comparar el valor del Capital Propio Tributario (CPT) determinado a la fecha de término de giro según lo dispuesto en el N° 1 del artículo 41 de la LIR, más los retiros en exceso que se mantengan a esa fecha; y la suma del saldo positivo del Fondo de Utilidades No Tributables (FUNT) y el valor del capital aportado efectivamente a la empresa, más sus aumentos y descontadas las disminuciones posteriores que se hayan efectuado del mismo, todos ellos debidamente reajustados. Para estos efectos no se considerarán aquellas cantidades que hayan sido financiadas con rentas que no hayan pagado, total o parcialmente, los impuestos de la LIR.

b) La tasa promedio que podía aplicar cada socio en la reliquidación que permitía el inciso 3°, del artículo 38 bis de la LIR, vigente al 31 de diciembre de 2014, resulta del promedio de las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario que afectaron a dicho socio en los 3 ejercicios anteriores al término de giro. En cambio, de acuerdo al artículo 38 bis vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, la tasa referida resultará del promedio de las tasas marginales más altas del Impuesto Global Complementario que afectaron al empresario o socio en los 6 ejercicios anteriores al término de giro.

En la situación planteada en la consulta, y bajo el supuesto que la empresa haya tenido una existencia igual o superior a 3 ejercicios[8] y que las tasas marginales del Impuesto Global Complementario que afectaron al socio respectivo en dichos ejercicios fueron de 0%, 5% y 7%, respectivamente, la tasa promedio del referido Impuesto Global Complementario a aplicar en la reliquidación que permitía el inciso 3°, del referido artículo 38 bis de la LIR, es de un 6%, tal como indican las instrucciones impartidas cada año por este Servicio a través del Suplemento Tributario.

c) En contra del Impuesto Global Complementario que se determine producto de la reliquidación que establecía el inciso 3°, del artículo 38 bis de la LIR, se tiene derecho al crédito del N° 3, del artículo 56 de la LIR, aplicado con una tasa de 35%. Para estos

efectos, dicho crédito debe agregarse en la base del Impuesto Global Complementario, en la forma prescrita en el inciso final, del N° 1 del artículo 54 de la misma Ley.

d) La participación que se debe considerar para determinar las rentas sobre las cuales se aplica el impuesto de 35% a la fecha de término de giro, y la reliquidación antes señalada, es el porcentaje de participación social que le corresponde a cada socio en las utilidades de la empresa, según lo establezca el respectivo contrato social vigente a la fecha del término de giro.

Sin perjuicio de ello, las instrucciones de este Servicio sobre la materia referidas anteriormente, han señalado también que podrán considerar para los efectos de dicha reliquidación, el porcentaje que resulte de la relación de los retiros afectos a los impuestos personales de cada socio, en el total de dichas cantidades retiradas desde que se generó un saldo positivo que se mantuvo en este carácter hasta el término de giro, para asignarse a cada socio la porción que corresponda de este saldo hasta completar su participación contractual o el total al socio que efectuó retiros inferiores a esta participación.

FERNANDO BARRAZA LUENGO

DIRECTOR

Oficio N° 3306, de 16.12.2016

Subdirección Normativa

Dpto. de Impuestos Directos

[1] A contar del 1° de enero de 2015, dicho artículo fue modificado por la Ley N° 20.780, y las instrucciones pertinentes sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

[2] A contar del 1° de enero de 2015, dicho artículo fue modificado por la Ley N° 20.780, y las instrucciones pertinentes sobre la materia se encuentran contenidas en la Circular N° 10 de 2015.

[3] De acuerdo a lo dispuesto en el N°6), del artículo segundo transitorio de la Ley N° 20.780, de 2014.

[4] Utilidades registradas conforme a lo dispuesto en las letras a) y b), párrafo segundo, del número 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

[5] Registro establecido en el inciso primero, de la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 14 de la LIR, según su texto vigente a contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016.

[6] Circulares N°s 46 y 60 de 1990, y sus modificaciones posteriores y Circular N° 10 de 2015.

[7] Línea “Reliquidación Impto. Global Complementario por Término de Giro (Art. 38 bis)” del Formulario de Declaración Anual de Impuestos a la Renta (Formulario N° 22).

[8] A contar del 1° de enero de 2015 y hasta el 31 de diciembre de 2016, deberán considerarse seis ejercicios.